

157/2006 DS.

**POKYN č. DS-157
k některým výzvám
v daňovém řízení
č.j. 43/100 943/2006-431**

ve znění Opravy č.j. 43/113 134/2006-431 z 8. 12. 2006

Výzvy vydávané při správě daní jsou rozhodnutími procesní povahy, kterými správce daně ukládá daňovému subjektu určitou, ze zákona vyplývající povinnost. Každá výzva musí obsahovat náležitosti uvedené v §32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní"). Základními náležitostmi rozhodnutí jsou podle §32 odst. 2 zákona o správě daní:

- a) označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal – Je nutné uvádět přesné označení tak, jak je stanoveno v přílohách k zákonu č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (nikoli např. "Finanční úřad Praha 1", ale správně "Finanční úřad pro Prahu 1"). Dále je vhodné uvést adresu daného správce daně, tj. sídlo finančního úřadu, aby daňový subjekt věděl, kam má adresovat svoji odpověď na výzvu. Pokud se např. kancelář oddělení, jehož pracovníci věc vyřizují, nenachází v hlavní budově finančního úřadu, je vhodné uvést adresu místa výkonu práce pracovníka, který danou věc vyřizuje (pro případ, že odpověď na výzvu učiní daňový subjekt ústně do protokolu).
- b) číslo jednací, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí – Je zcela vyloučeno, aby výzva obsahovala více dat (např. datum vzniku či sepsání výzvy, datum schválení, datum podpisu, datum expedice z finančního úřadu). Výzva – jako jakékoliv jiné rozhodnutí – musí obsahovat pouze jedno datum, a to datum podpisu rozhodnutí. Pokud je uváděno dat více, dochází k pochybnosti o tom, kdy bylo rozhodnutí správce daně podepsáno pověřeným pracovníkem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 29/2005-82 ze dne 11. května 2005).
- c) přesné označení příjemce rozhodnutí – Je-li příjemcem právnická osoba, je nutné označit ji obchodní firmou (tj. přesným názvem včetně odlišujícího dodatku nebo dalšího označení tak, jak je tento název uveden v obchodním rejstříku, popř. jiných dokumentech, např. v zakládací listině, a to včetně rozlišení malých a velkých písmen), dále je zde nutno uvést sídlo právnické osoby, její identifikační číslo, resp. daňové identifikační číslo. U fyzické osoby je nutno uvést její jméno a příjmení. Dále doporučujeme uvádět u fyzických osob za jménem a příjmením též rodné číslo, event. daňové identifikační číslo (pro doplnění uvádíme, že na dodejce doporučujeme s ohledem na možné porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost neuvádět rodné číslo, nýbrž pouze rok narození).
- d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno – Součástí výroku je uvedení konkrétní povinnosti daňového subjektu. Dále zde musí být uvedeno ustanovení zákona o správě daní, podle kterého je výzva vydávána.
- e) lhůta plnění – Správce daně ve výzvě stanoví lhůtu, ve které má daňový subjekt povinnost splnit požadavky ve výzvě uvedené (viz §14 odst. 1 zákona o správě daní; v případě výzvy podle §43 zákona o správě daní viz §14 odst. 1 zákona o správě daní ve spojení s §43 odst. 2 zákona o správě daní).

- f) poučení o místě, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku – Při posuzování, zda je možné proti vydané výzvě podat řádný opravný prostředek (tedy odvolání), je třeba rozlišovat, zda bude výzva správce daně předcházet vydání meritorního rozhodnutí, např. platebního výměru či dodatečného platebního výměru, nebo nikoli. Dále je vhodné v poučení zmínit možnost podání mimořádného opravného prostředku.
- g) vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem – Pokud výzvu podepisuje pracovník správce daně v zastoupení, musí být na výzvě uvedeno kromě podpisu zastupujícího též jeho jméno, příjmení a funkce (není možné uvést pouze např. jméno, příjmení a funkci vedoucího oddělení a připojit k tomu podpis jeho zástupce, před kterým bude uvedena zkratka ”v z.” či ”v zast.”, aniž by zde bylo uvedeno jméno, příjmení a funkce tohoto zástupce).

Tento pokyn je zaměřen na následující výzvy vydávané správcem daně v daňovém řízení, s důrazem na poučení uváděné v těchto výzvách:

- 1) výzvy podle §16 odst. 2 zákona o správě daní,
- 2) výzvy podle §21 odst. 8 zákona o správě daní,
- 3) výzvy podle §31 odst. 9 zákona o správě daní ve spojení s ustanoveními §16 zákona o správě daní,
- 4) výzvy podle §34 zákona o správě daní,
- 5) výzvy podle §43 zákona o správě daní.

1) Výzvy podle §16 odst. 2 zákona o správě daní

Ustanovení §16 odst. 2 zákona o správě daní upravuje povinnosti daňového subjektu ve vztahu ke správci daně v průběhu daňové kontroly. Jelikož tyto povinnosti vyplývají pro daňový subjekt ze zákona, není třeba vydávat výzvy dle §16 odst. 2 zákona o správě daní vždy (tj. vůči každému daňovému subjektu) při zahajování daňové kontroly. S ohledem na zásadu součinnosti, ale i hospodárnosti je třeba preferovat ústní komunikaci s daňovým subjektem. Pokud ovšem daňový subjekt své povinnosti vyplývající ze zákona o správě daní nesplní, doporučujeme výzvu dle §16 odst. 2 zákona o správě daní vydat. Vydáním výzvy se daňovému subjektu uloží povinnost nevztahující se k dokazování.

Jedná se o následující výzvy:

- výzva dle §16 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní k poskytnutí informací o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů,
- výzva dle §16 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní k zajištění vhodného místa a podmínek k provádění daňové kontroly,
- výzva dle §16 odst. 2 písm. f) zákona o správě daní k umožnění vstupu do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá buď též k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnění jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem,
- výzva a dle §16 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní k zapůjčení potřebných dokladů a jiných věcí mimo prostor kontrolovaného subjektu.

Lhůta plnění: V daném případě se jedná o lhůtu plnění stanovenou správcem daně, nikoli lhůtu zákonnou. Při určování lhůty je nutno přihlídnout k ustanovení §14 odst. 1 zákona o správě daní, ve kterém je uvedeno, že "není-li lhůta pro některý úkon v daňovém řízení stanovena obecně závazným právním předpisem, určí přiměřenou lhůtu rozhodnutím správce daně. Zároveň upozorní na právní důsledky nedodržení této lhůty. Lhůtu kratší osmi dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé."

V případě vydání výzvy dle §16 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní doporučujeme stanovit lhůtu kratší než 8 dnů, jelikož pro daný úkon splněny obě podmínky vyplývající z ustanovení §14 odst. 1 zákona o správě daní, tj. jednoduchost i naléhavost.

Poučení obsažené ve výzvě:

- Nevyhovíte-li této výzvě ve výše stanovené lhůtě, může Vám být uložena pokuta dle §37 zákona o správě daní, a to opakovaně, až do celkové výše 2 mil. Kč.
- Proti této výzvě se nelze samostatně odvolat ani uplatnit mimořádný opravný prostředek (§48 odst. 2 a §56a odst. 3 zákona o správě daní).

2) Výzvy podle §21 odst. 8 zákona o správě daní

Ustanovení §21 zákona o správě daní upravuje problematiku zahájení řízení. Řízení je možno zahájit dvěma způsoby. Pro účely tohoto pokynu je dále upraven postup správce daně v případech, ve kterých je řízení zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně.

V §21 odst. 8 zákona o správě daní je uvedeno: "Má-li podání, pro které není způsobilé k projednání, vyzve správce daně daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení, aby je podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou správce daně stanoví, odstranil. Současně ho poučí o následcích spojených s jejich neodstraněním."

Formální a věcné vady podání:

Podání má vady zejména tehdy, pokud neobsahuje náležitosti uvedené v §21 odst. 6 zákona o správě daní, dle kterého musí být z podání patrné, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.

Správce daně vydá výzvu dle §21 odst. 8 zákona o správě daní např. tehdy, pokud na podaném daňovém přiznání, hlášení nebo vyúčtování chybí podpis osoby oprávněné jednat jménem daňového subjektu či za daňový subjekt.

Neodstranitelnou vadou je, pokud z podání není vůbec patrné, kdo je činí, tzn. není zde žádná identifikace odesílatele, např. jméno, obchodní firma, adresa, rodné číslo, identifikační číslo, a není tudíž možné odesílateli zaslat a doručit výzvu k odstranění vad podání. Správci daně pak nezbyvá, než na takové podání hledět, jako by nebylo podáno vůbec.

Neodstranitelnou vadou podání je také nedodržení postupu uvedeného v §21 odst. 5 zákona o správě daní. Pokud podání činěné telegraficky či za použití jiných přenosových technik není do tří dnů po odeslání opakováno písemně nebo ústně do protokolu či nedostatek vlastnoručního podpisu není odstraněn v téže lhůtě projevem souhlasu písemně nebo ústně do protokolu, pohlížíme na toto podání, jako by neexistovalo. To neplatí, pokud je podání

učiněno za použití datové zprávy nebo jiného technického prostředku a má náležitosti daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování, pokud dojde současně k zaplacení v něm vyčíslené daně.

Vadou podání ve smyslu §21 odst. 6 zákona o správě daní však není, jestliže je nesprávně označeno, tj. chybně nazváno. V tomto případě nebude správce daně vyzývat daňový subjekt či jinou osobu zúčastněnou na řízení (tj. osobu, která podání podala) k odstranění vad podání, nýbrž ve smyslu §21 odst. 6 zákona o správě daní posoudí podání podle jeho obsahu. Zásada, dle které je rozhodující obsah podání, a nikoliv to, jak je označeno, však platí jen tehdy, je-li úkon účastníka určitý a srozumitelný nebo má-li potřebné náležitosti. Neumožňuje-li úkon jednoznačný závěr o tom, co jím účastník vyjádřil, je třeba v souladu s §21 odst. 8 zákona o správě daní účastníka vyzvat, aby vady podání odstranil. Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání "domýšlel" nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 71/2005-74 ze dne 14. října 2005)

Lhůta plnění: Při určování lhůty je nutno přihlídnout k ustanovení §14 odst. 1 zákona o správě daní, dle kterého lze lhůtu kratší osmi dnů stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.

Poučení obsažené ve výzvě:

Problematiku, zda je přípustěno odvolání proti výzvám dle §21 odst. 8 zákona o správě daní, je nutno rozdělit na dva případy.

Pokud výzva nepředchází pravomocnému stanovení daňového základu a daně, musí být v poučení rozhodnutí uvedeno, že proti této výzvě lze podat odvolání ve lhůtě do třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení výzvy, a to písemně nebo ústně do protokolu u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno (tj. správce daně, který dané rozhodnutí vystavil) - viz §48 zákona o správě daní. Takové poučení bude ve výzvě k odstranění vad podání obsaženo například v případě, že bude daňový subjekt vyzýván k odstranění vad uplatněné námítky dle §52 zákona o správě daní či podání dle §34 zákona o správě daní (viz bod "4)" tohoto pokynu). Dále je nutné v poučení uvést, že podané odvolání nemá odkladný účinek (§48 odst. 12 zákona o správě daní).

Jestliže však výzva předchází pravomocnému stanovení daňového základu a daně či jejich dodatečnému přezkoumání, bez ohledu na to, zda k dodatečnému stanovení základu daně a daně skutečně dojde, musí být v poučení výzvy uvedeno, že proti této výzvě se nelze samostatně odvolat ani uplatnit mimořádné opravné prostředky (§48 odst. 2 a §56a odst. 3 zákona o správě daní). Takové poučení bude ve výzvě obsaženo například v případě, že bude daňový subjekt vyzýván k odstranění vad uplatněné žádosti o přezkoumání daňových rozhodnutí dle §55b zákona o správě daní. Vadným podáním, na něhož bude správce daně reagovat vydáním výzvy s uvedeným poučením, může být též žádost o obnovu řízení dle §54 zákona o správě daní.

Dle §21 odst. 8 zákona o správě daní musí být daňový subjekt či jiná osoba zúčastněná na řízení poučena o následcích spojených s neodstraněním těchto vad. Z tohoto důvodu musí být v poučení výzvy k odstranění vad podání dále citováno ustanovení §21 odst. 9 zákona o správě daní (nepostačí pouze odkaz na tento paragraf): "Bude-li podání opraveno ve

stanovené lhůtě, hledí se na ně tak, jako by bylo předloženo bez vady v den původního podání. Bude-li opravené podání předloženo až po uplynutí lhůty, považuje se za podané dnem, kdy bylo podáno po opravě. Nebude-li vyhověno výzvě správce daně, hledí se na toto podání, jako by vůbec nebylo podáno.”

Výjimkou je výzva k odstranění vady spočívající v tom, že podání činí někdo jiný než daňový subjekt, aniž by předložit plnou moc k zastupování. Tato výzva nebude obsahovat poučení dle §21 odst. 8 zákona o správě daní, nýbrž zde bude výslovně uvedeno, že řízení bude zastaveno dle §27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní. Pokud daným podáním bude odvolání, pak je nutné v poučení výslovně uvést, že odvolání bude zamítnuto dle §49 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní.

3) Výzvy podle §31 odst. 9 zákona o správě daní ve spojení s ustanovením §16 zákona o správě daní

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt tedy nese důkazní břemeno o všech svých tvrzeních uvedených zejména v daňovém přiznání.

Tento bod je zaměřen na výzvy v daňové kontrole, které správce daně vydá vždy, když daňovému subjektu uloží povinnost vztahující se k dokazování. V průběhu daňové kontroly připadají v úvahu následující výzvy:

- výzva dle §31 odst. 9 a dle §16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní k předložení záznamů, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetních a jiných dokladů a účetních písemností, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné, a k podání ústního nebo písemného vysvětlení k těmto písemnostem,
- výzva dle §31 odst. 9 a dle §16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní k předložení důkazních prostředků prokazujících tvrzení daňového subjektu v průběhu kontroly.

Lhůta plnění: Lhůta ke splnění povinností na výzvu správce daně bude stanovena s ohledem na ustanovení §14 odst. 1 zákona o správě daní – viz bod ”1)”.

Poučení obsažené ve výzvě:

- Nevyhovíte-li této výzvě ve výše stanovené lhůtě, může Vám být uložena pokuta dle §37 zákona o správě daní, a to opakovaně, až do celkové výše 2 mil. Kč.
- Nesplníte-li při dokazování Vámi uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a nebude-li možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle §31 odst. 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (§31 odst. 5 zákona o správě daní).
- Proti této výzvě se nelze samostatně odvolat ani uplatnit mimořádný opravný prostředek (§48 odst. 2 a §56a odst. 3 zákona o správě daní). – Pokud je výzva vydávána v průběhu daňové kontroly, je nutné, aby obsahovala toto poučení, a to bez ohledu na skutečnost, zda k dodatečnému stanovení základu daně a daně na základě této daňové kontroly skutečně dojde.

4) Výzvy podle §34 zákona o správě daní

Ustanovení §34 zákona o správě daní upravuje problematiku součinnosti třetích osob, přičemž výčet třetích osob je uveden v §7 odst. 2 zákona o správě daní.

Některá ustanovení §34 zákona o správě daní (tj. odstavce 1, 2, 3, 5, 10, 14, 17, 18) upravují součinnost, kterou jsou třetí osoby povinny poskytovat správci daně automaticky; ostatní ustanovení tohoto paragrafu upravují součinnost poskytovanou na výzvu správce daně.

Lhůta plnění: Lhůta ke splnění povinností na výzvu správce daně bude stanovena s ohledem na ustanovení §14 odst. 1 zákona o správě daní – viz bod "1)".

Poučení obsažené ve výzvě:

Jelikož ustanovení §34 zákona o správě daní neobsahuje zmínku o tom, zda se lze proti výzvám vydaným dle tohoto ustanovení odvolat či nikoli, je nutné postupovat podle §48 odst. 1 zákona o správě daní, ve kterém je mimo jiné uvedeno, že příjemce rozhodnutí (v tomto případě výzvy ve smyslu §34 zákona o správě daní) se může odvolat proti rozhodnutím v případech, kdy to zákon nevyklučuje. Je tedy zřejmé, že proti výzvám vydaným dle ustanovení §34 se lze odvolat, přičemž odvolání je možné podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Odvolání nemá odkladný účinek (§48 odst. 12 zákona o správě daní).

Ustanovení §48 odst. 2 zákona o správě daní nelze v tomto případě aplikovat, neboť třetí osobě, které bude výzva zaslána, nebude v dané věci vydáváno meritorní rozhodnutí, protože se nejedná o daňové řízení této třetí osoby (osoba v daném daňovém řízení nemá postavení daňového subjektu).

Dále musí výzva obsahovat následující poučení:

- Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které jsou jakkoli zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dověděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním (§24 zákona o správě daní).
- Nevyhovíte-li této výzvě ve výše stanovené lhůtě, může Vám být uložena pokuta dle §37 zákona o správě daní, a to opakovaně, až do celkové výše 2 mil. Kč.

5) Výzvy podle §43 zákona o správě daní

Vytýkací řízení je zahajováno tehdy, když správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.

Cílem vytýkacího řízení je odstranění a objasnění pochybností o údajích uvedených v podaném daňovém přiznání či hlášení, tj. vést daňový subjekt k doplnění, vysvětlení, prokázání či opravě údajů uvedených v daňovém přiznání ještě před vlastním vyměřením daně.

Vytýkáací řízení je zahájeno dnem, kdy byla daňovému subjektu (popř. daňovému subjektu a jeho zástupci či pouze zástupci daňového subjektu) doručena výzva podle §43 zákona o správě daní. Okamžik zahájení vytýkáacího řízení však nelze zaměňovat s okamžikem vydání výzvy dle ustanovení §43 zákona o správě daní a s důsledky spojenými s vydáním výzvy uvedenými v odstavci 3 §43 zákona o správě daní. Vydáním výzvy dle §43 zákona o správě daní je nutno dle ustanovení §32 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní rozumět den aprobace výzvy.

Aby mohl být s nesplněním výzvy spojen následek ve formě vyměření daně v jiné výši než uvedené v daňovém přiznání, případně podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem, musí se jednat o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a také splnitelnou. Ve výzvě musí správce daně své pochybnosti konkretizovat, tj. uvést, čeho se týkají, v čem jsou spatřovány. Nepostačí proto jen uvést, že vznikly pochybnosti o správnosti pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání či hlášení nebo obecně odkázat na prokázání údajů na příslušném řádku daňového přiznání. Podrobnější informace k této problematice jsou obsaženy v Pokynu DS-75 nazvaném "Náležitosti výzvy podle §43 ZSDP" ze dne 26. listopadu 1997.

Pro úplnost je třeba dodat, že výzvy podle §43 zákona o správě daní jsou vydávány tehdy, pokud v již podaném daňovém přiznání či hlášení o něm vzniknou pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti či vzniknou pochybnosti o pravdivosti údajů v něm uvedených. Pokud daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování nepodá daňový subjekt vůbec, přestože mu vznikla v souvislosti s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, či ho nepodá na předepsaných tiskopisech (tuto povinnost stanoví §21 odst. 2 a §40 odst. 2 zákona o správě daní), vystaví správce daně výzvu dle §40 odst. 1 zákona o správě daní.

Lhůta plnění: Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší patnácti dnů (jedná se o lhůtu zákonnou – viz §43 odst. 2 zákona o správě daní).

Poučení obsažené ve výzvě:

- Správce daně je povinen dle §43 odst. 2 zákona o správě daní poučit daňový subjekt o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti správce daně obsažené ve výzvě neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu. V takovémto případě je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (§31 odst. 5 a §44 odst. 2 zákona o správě daní).

Poznámka: Ve výzvách vydávaných dle §40 odst. 1 zákona o správě daní bude daňový subjekt poučen dle §44 odst. 1 zákona o správě daní.

- V poučení musí být dále uvedeno, že proti této výzvě se nelze samostatně odvolat ani uplatnit mimořádný opravný prostředek (§48 odst. 2 zákona o správě daní a §56a odst. 3 zákona o správě daní).

V Praze dne 3. 11. 2006

Ing. Jan Knížek
vrchní ředitel skupiny 051

